

POSTANOWIENIA W PODATKOWYM POSTĘPOWANIU ODWOŁAWCZYM – WYBRANE PROBLEMY

KRZYSZTOF TESZNER

1. Wprowadzenie

Przedmiotem niniejszego opracowania¹ jest analiza wybranych form rozstrzygnięć organów podatkowych w podatkowym postępowaniu odwoławczym. Należy już na wstępie zastrzec, iż przedmiotem tym nie objęto decyzji administracyjnych, jako podstawowej i preferowanej przez ustawodawcę formy orzekania w sprawach podatkowych i z reguły rozstrzygających je co do istoty (art. 207 § 1 i 2 o.p.), a wyłącznie postanowienia i to określonej kategorii. Nie zmienia to jednak faktu, że z uwagi na charakter prawny aktu administracyjnego postanowienia, podobnie jak decyzje, są czynnościami procesowymi o charakterze władczym oraz orzeczniczym (rozstrzygającym).²

Uwzględniając znane w prawie administracyjnym klasyfikacje postanowień administracyjnych, a zwłaszcza kryterium dopuszczalności zaskarżenia postanowienia zwykłym środkiem prawnym, pozwalającym na wyodrębnienie postanowień nieostatecznych i ostatecznych, w opracowaniu zostaną poddane analizie wyłącznie te ostatnie. Chodzi tu przede wszystkim o postanowienia wydawane na podstawie art. 228 o.p. stwierdzające:

-
- 1 Projekt został sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji nr DEC–2011/01/B/HS5/02599.
 - 2 G. Łaszczyca, Postanowienia administracyjne w ogólnym postępowaniu administracyjnym, Warszawa 2011, s. 59.

- niedopuszczalność odwołania,
- uchybienie terminowi do wniesienia odwołania,
- pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia,
- ale także o postanowienie wydane na podstawie art. 200a § 3 i § 4 o.p. – w sprawie odmowy przeprowadzenia rozprawy.

Wspólnym czynnikiem dla wszystkich tych postanowień jest brak możliwości zastosowania zwykłego środka zaskarżenia (nie przysługuje na nie zażalenie), co oznacza, że będą one mogły być zaskarżone dopiero w skardze do sądu administracyjnego.

Należy jednak podkreślić, że są one wydawane na wniosek podatnika, ale w różnych stadiach postępowania odwoławczego, choć co do zasady, w toku postępowania (art. 216 § 1 o.p.). W literaturze przyjmuje się, że tok postępowania rozpoczyna się z dniem wszczęcia postępowania, którym jest dzień pierwszej czynności dokonanej w sprawie, a kończy się z momentem uzyskania przez decyzję cechy ostatecznej.³ Postanowienia wydane w toku postępowania stanowią więc dość obszerny katalog, przy czym akty wydane na podstawie art. 228 o.p. wiczącą etap wstępnego badania odwołania (określanego także w literaturze jako etap czynności wstępnych⁴ bądź postępowanie wstępne⁵), i uniemożliwiają dalsze prowadzenie postępowania odwoławczego *ad meritum*. Postanowienie w przedmiocie odmowy przeprowadzenia rozprawy ma zupełnie inny charakter. Jest bowiem wydawane już w toku postępowania odwoławczego i nie niweczy możliwości jego dalszego prowadzenia. Przeciwnie, rozprawa jako instytucja tego postępowania mieści się w granicach dodatkowego postępowania wyjaśniającego prowadzonego w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie (art. 229 o.p.).

Biorąc pod uwagę aspekt podmiotowy, rozstrzygnięcie w formie postanowienia jest czynnością organu administracji publicznej o statusie podatkowego organu odwoławczego w rozumieniu art. 13 § 1 pkt 2 i 3 oraz § 2 pkt 2 o.p., tj. właściwego dyrektora izby skarbowej, dy-

3 *Ibidem*, s. 103.

4 Z. Kmiecik, *Odwołania w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011, s. 83.

5 B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2013, s. 963.

rektora izby celnej, samorządowego kolegium odwoławczego, ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W znaczeniu funkcjonalnym za taki organ można uznać również, stosownie do art. 26 ust. 2 i 3 w związku z art. 31 ust. 1 i 2 u.k.s., Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, który rozpatruje wnioski o ponowne rozpatrzenie sprawy od własnych decyzji wydanych na podstawie art. 24 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 u.k.s., stosując przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odwołań.

2. Postanowienie stwierdzające niedopuszczalność odwołania

Podział postępowania odwoławczego na etap czynności wstępnych, etap merytorycznego rozpatrzenia sprawy oraz stadium decyzyjne wyraża postulowaną kolejność zachowań organu odwoławczego w przypadku skorzystania przez podatnika z prawa do wniesienia odwołania od decyzji organu podatkowego I instancji. W pierwszym z tych etapów działania organu odwoławczego powinny być skoncentrowane na formalnoprawnej ocenie odwołania i poczynieniu ustaleń, czy odwołanie jest dopuszczalne oraz czy zostało wniesione w określonym ustawowo terminie (art. 233 § 2 o.p.). Dokonując ich, organ odwoławczy dysponuje już nie tylko aktami sprawy przekazanymi przez organ, który wydał decyzję w I instancji, ale także jego stanowiskiem do przedstawionych zarzutów.⁶ Zgodnie z poglądem zawartym w uchwale 5 sędziów NSA⁷ stanowisko organu I instancji do zarzutów odwołania jest częścią składową materiału dowodowego, podlegającą ocenie organu odwoławczego na równi z innymi dowodami zebranymi w trakcie postępowania.

W literaturze podkreśla się, że wstępne badanie odwołania faktycznie przeprowadzane jest dwukrotnie przez organy podatkowe obu instancji. Obowiązek ten dotyczy więc także organu podatkowego I instancji, który ponownie rozpoznaje i rozstrzyga sprawę będącą przed-

6 Od 10 maja 2010 r. istnieje obowiązek poinformowania strony o sposobie ustosunkowania się do przedstawionych zarzutów, co w praktyce przekłada się na przesyłanie drugiego egzemplarza pisma ze stanowiskiem w sprawie zarzutów stronie bądź ustanowionemu przez nią pełnomocnikowi.

7 Uchwała 5 sędziów NSA z dnia 24 listopada 2003 r. (FPK 5/03), ONSA 2004, nr 2 poz. 46.

miotem decyzji nieostatecznej.⁸ Trudno odmówić słuszności temu pogładowi, wynika on bowiem z przyjętej przez ustawodawcę konstrukcji odwołania względnie niedewolutywnego. Organ I instancji analizując żądania strony zawarte w odwołaniu i odnosząc je do podjętego uprzednio rozstrzygnięcia, może je w całości uwzględnić i w trybie autokontroli uchylić lub zmienić własną decyzję. Weryfikacja własnej decyzji nie będzie jednak możliwa, jeżeli analiza ta prowadzi do akceptacji tylko niektórych zarzutów strony postępowania. Wówczas organ podatkowy I instancji ma obowiązek przekazać odwołanie wraz z aktami sprawy organowi odwoławczemu,⁹ a ustosunkowując się do zarzutów, wskazać, które z nich podziela, a które zdecydowanie należałoby odrzucić. Podobnie w przypadku, gdy organ I instancji nie podziela żadnego z zarzutów strony zawartych w odwołaniu, nie ma przeszkód, aby przedstawiając własne stanowisko, odniósł się również do sposobu formalnoprawnego załatwienia odwołania, np. wskazując jego niedopuszczalność z uwagi na określone czynniki.¹⁰

Ustawodawca, mając na względzie czynności obligujące organ I instancji, w tym możliwość autokontroli decyzji jako wyjątek od zasady związania własną decyzją, wprowadził w art. 227 o.p. (odmienne niż w ogólnym postępowaniu administracyjnym¹¹) maksymalnie 14-dniowy termin do przekazania organowi odwoławczemu odwołania wraz z aktami sprawy. Wstępnie zastrzegł jednak, że odwołanie powinno być przekazane bez zbędnej zwłoki, co może nieco podważać logikę tej regulacji.¹² Niewątpliwie organ I instancji nie powinien zwlekać z przekazaniem odwołania wraz z aktami sprawy oraz własnym stanowiskiem odnośnie do zarzutów, ale zrealizować ten obowiązek z uwzględnieniem charakteru i stopnia skomplikowania sprawy naj-

8 B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 961; A. Kabat, [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, B. Gruszczynski, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 8, Warszawa 2013, s. 917.

9 Uchwała 5 sędziów NSA z dnia 7 kwietnia 2003 r. (FPK 10/02), ONSA 2003, nr 3, poz. 91.

10 J. Brolik, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Pre-snarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 5, Warszawa 2013, s. 1211.

11 Zgodnie z art. 133 k.p.a. organ administracji publicznej, który wydał decyzję, obowiązany jest przesłać odwołanie wraz z aktami sprawy organowi odwoławczemu w terminie 7 dni od dnia, w którym otrzymał odwołanie, jeżeli w tym terminie nie wydał nowej decyzji w myśl art. 132.

12 Z. Kmieciak, *Odwołanie...*, *op. cit.*, s. 82.

szybciej jak to jest możliwe. W sytuacji gdy organ I instancji uchyli lub zmieni własną decyzję, ustaje obowiązek przekazania odwołania wraz z aktami sprawy, a także informowania organu odwoławczego o auto-kontroli decyzji, bowiem stosownie do art. 226 § 2 o.p. od nowej decyzji przysługuje stronie odwołanie na zasadach ogólnych. Jeżeli jednak uchybi 14-dniowemu terminowi do przekazania organowi odwoławczemu odwołania wraz z aktami sprawy, nie może już podjąć żadnego rozstrzygnięcia.

Z uwagi na brak konsekwencji terminologicznej ustawodawcy w posługiwaniu się nazewnictwem organów podatkowych,¹³ można podać w wątpliwość sposób postępowania organu odwoławczego w przypadku, gdy podatnik skieruje do niego odwołanie z pominięciem organu I instancji. Nie można takiej sytuacji wykluczyć, skoro w treści art. 227 § 1 o.p. niewłaściwie, i odmiennie niż w art. 133 k.p.a., użyto zwrotu „organ podatkowy, do którego wpłynęło odwołanie”, zamiast „organ podatkowy, który wydał decyzję”. Analiza tego przepisu w powiązaniu z art. 223 § 1 o.p. nie pozostawia wątpliwości, że chodzi tu o organ podatkowy I instancji, tylko on bowiem dysponuje aktami sprawy po wydaniu decyzji i może je przekazać organowi odwoławczemu. Należy podkreślić, że organ odwoławczy w przypadku, gdy odwołanie strony wpłynie do niego bezpośrednio, nie może przystąpić do oceny odwołania pod kątem formalnoprawnym i podejmować rozstrzygnięcie w zakresie jego niedopuszczalności, ani też sporządzić kopii odwołania i przekazać organowi I instancji celem ustosunkowania się do zarzutów strony. Jego obowiązkiem jest stwierdzenie swojej niewłaściwości na tym etapie postępowania i niezwłoczne przekazanie odwołania organowi właściwemu w trybie art. 170 o.p. Każde inne rozstrzygnięcie organu odwoławczego, w szczególności wydanie postanowienia „przedwcześnie” stwierdzającego niedopuszczalność odwołania albo stwierdzającego uchybienie terminowi do wniesienia odwołania, rażąco naruszałoby prawo i w przypadku wniesienia skargi przez stronę do sądu administracyjnego i jej uwzględnienia przez sąd właściwym rozstrzygnięciem jest stwierdzenie nieważności postanowienia na podstawie art. 145 §1 pkt 2 p.p.s.a w związku z art. 247 § 1 pkt 1 i 3 o.p.

13 Szerzej na ten temat K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, Warszawa 2012, s. 272 i nast.

W doktrynie prawa podatkowego zgodnie wskazuje się możliwość niedopuszczalności odwołania z przyczyn podmiotowych, jak też przedmiotowych. Do pierwszych zalicza się sytuacje, gdy odwołanie wniósł podmiot niemający legitymacji odwoławczej (niebędąca stroną postępowania) albo podmiot niemający osobowości prawnej.¹⁴ Wskazuje się, że sytuacja taka nastąpi również wtedy, gdy podmiot wnoszący odwołanie nie będzie adresatem decyzji i gdy nie będzie twierdził w odwołaniu, że zaskarżona decyzja narusza jego interes prawny, jak również nie będzie żądał czynności organu ze względu na swój interes prawny.¹⁵

Niedopuszczalność z przyczyn przedmiotowych zachodzi przede wszystkim wówczas, gdy brak jest przedmiotu zaskarżenia lub możliwości kwestionowania decyzji w formie odwołania.¹⁶ Może to mieć miejsce, gdy sprawa nie została jeszcze rozstrzygnięta decyzją organu I instancji, decyzja nie została stronie doręczona bądź podjęte rozstrzygnięcie nie jest decyzją (nie wykazuje jej znamion bądź strona zaskarża czynność materialno–techniczną organu podatkowego w błędnym przeświadczeniu ze kwestionuje decyzję).

Problematyka ta była wielokrotnie przedmiotem rozstrzygnięć sądów administracyjnych. W wyroku z dnia 29 stycznia 2013 r.¹⁷ NSA stwierdził, że nie jest możliwe skorzystanie z prawa do odwołania od decyzji, która nie została jeszcze wprowadzona do obrotu prawnego. Skoro zgodnie z art. 223 § 2 pkt 1 o.p. termin do złożenia odwołania liczy się od momentu doręczenia decyzji, to wniesienie odwołania przed tym momentem jest niedopuszczalne.

Można także odnotować wyroki sądów administracyjnych podjęte w kontekście wynikającego z art. 145 § 2 o.p. obowiązku doręczenia pism w postępowaniu podatkowym skutecznie ustanowionemu pełnomocnikowi. Na uwagę zasługuje pogląd, że należy stosownie do art.

14 J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa, Komentarz, Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 277; J. Brolik, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 1211.

15 A. Kabat, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka–Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 8, Warszawa 2013, s. 918.

16 Zob. wyrok WSA z dnia 3 grudnia 2010 r. (I SA/Kr 1700/10), Lex nr 635773.

17 Wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2013r. (II FSK 1178/11), Lex nr 1298433; zob. też wyrok NSA z dnia 22 sierpnia 2013 r. (II FSK 1271/12), CBOSA.

228 § 1 pkt 1 o.p. stwierdzić niedopuszczalność odwołania w sytuacji, gdy organ doszedł do przekonania, że określona osoba, której doręczono decyzję, nie była pełnomocnikiem strony. W takiej sytuacji należało uznać, że decyzja nie weszła do obrotu prawnego, nie wywołała skutków prawnych, a więc i niedopuszczalne było wniesienie odwołania od takiej nieistniejącej w obrocie prawnym decyzji.¹⁸

W innym z wyroków sąd zanegował praktykę organu podatkowego powoływania się z urzędu na pełnomocnictwo złożone przez stronę w jednej z toczących się wobec niej spraw, na użytek innej sprawy, którą wobec strony organ zamierza wszcząć. Takie działanie zostało uznane za niedopuszczalne, niezależnie od tego, czy treść udzielonego pełnomocnictwa swoim zakresem mogłaby obejmować także tę kolejną sprawę. W ocenie sądu, czym innym jest zakres umocowania wynikający z pełnomocnictwa, a czym innym wykorzystywanie tak sformułowanego umocowania w konkretnych sprawach. Do tego ostatniego, poza zakresem umocowania, musi być spełniony warunek, iż wyraźną wolą strony jest posłużenie się pełnomocnikiem. Momentem, od którego pełnomocnik zostaje skutecznie ustanowiony w danej sprawie, jest złożenie do akt danej sprawy pełnomocnictwa lub też zgłoszenie pełnomocnictwa ustnie do protokołu. Dopiero od tej chwili organ prowadzący postępowanie ma prawo i jednocześnie obowiązek kierowania wszelkich pism do strony za pośrednictwem pełnomocnika. Doręczenie decyzji do rzekomego pełnomocnika było bezskuteczne, co oznacza, że nie może w ogóle rozpocząć biegu termin przewidziany na wniesienie odwołania. Odwołanie wniesione w takich okolicznościach jest niedopuszczalne, gdyż brak jest przedmiotu zaskarżenia (wydana decyzja nie weszła skutecznie do obrotu prawnego).¹⁹

Należy także rozważyć, czy organ odwoławczy powinien rozpoznać sprawę merytorycznie i doręczyć decyzję pełnomocnikowi w przypadku gdy ten wniósł odwołanie w imieniu strony, nie załączając pełnomocnictwa w formie oryginału lub urzędowo poświadczonego odpisu, czy też już na etapie wstępnym stwierdzić w drodze postanowienia niedopuszczalność odwołania. Chodzi o przypadki, gdy strona udzieliła

18 Zob. wyrok WSA z dnia 15 września 2010 r. (VIII SA/WA 185/10), Lex nr 760219; wyrok WSA z dnia 25 listopada 2009 r. (I SA/Op 436/09), Lex nr 531144;

19 Wyrok WSA z dnia 6 listopada 2007 r. (III SA/Wa 1604/07), Lex nr 376841.

pełnomocnictwa ogólnego do reprezentacji w zakresie wszystkich postępowań podatkowych i kontrolnych pełnomocnikowi w trakcie postępowania kontrolnego prowadzonego przez organ kontroli skarbowej, pełnomocnik brał udział w postępowaniu kontrolnym i doręczono mu decyzję dyrektora urzędu kontroli skarbowej kończącą to postępowanie. Powstaje wątpliwość, czy organ odwoławczy może przyjąć, że w sprawie występuje pełnomocnik i procedować z jego udziałem. Wydaje się, że rozwiązanie jest proste, że jeżeli organ podatkowy ma wątpliwości co do faktu udzielenia pełnomocnictwa, to ma obowiązek wezwać osobę powołującą się na status pełnomocnika i zażądać od niej dokumentu pełnomocnictwa, jednak nie może podejmować czynności w sprawie bez ich uprzedniego wyjaśnienia.²⁰ Nie powinno też budzić wątpliwości, że do momentu dołączenia przez pełnomocnika pełnomocnictwa do akt sprawy organ winien dokonywać doręczeń stronie postępowania.²¹ W wyroku NSA z dnia 11 kwietnia 2008 r.²² skład orzekający stwierdził, dokonując wykładni art. 137 § 3 o.p., że pełnomocnik, chcąc występować w postępowaniu w takim charakterze, jest zobligowany do przedłożenia do akt konkretnej sprawy dokumentu potwierdzającego umocowanie do działania w cudzym imieniu i wyznaczającego jego zakres. Bez względu na zakres udzielonego pełnomocnictwa to pełnomocnik decyduje o tym, czy będzie zastępował stronę w zakresie, w jakim został umocowany. Tym samym złożenie dokumentu pełnomocnictwa do akt jednej z kilku spraw prowadzonych przez ten sam organ podatkowy, nawet gdy będzie to pełnomocnictwo ogólne, nie zwalnia pełnomocnika z obowiązku załączenia oryginału lub poświadczonej urzędowo kopii takiego dokumentu do akt kolejnej sprawy. Opierając się m.in. na powyższym orzeczeniu, Minister Finansów w znanej odpowiedzi na interpelację poselską²³ stwierdził, że dla skutecznego ustanowienia pełnomocnika w postępowaniu odwoławczym konieczne jest złożenie oryginału lub odpisu pełnomocnictwa do akt sprawy odwoławczej, bez względu na to, czy było ono wcześniej złożone w postępowaniu przed organem pierwszej instancji. Również złożenie tego dokumentu do akt jednej z kilku spraw prowadzonych przez ten sam organ podatkowy nie

20 Zob. wyrok WSA z dnia 30 kwietnia 2009 r. (III SA/Wa 98/09), CBOSA.

21 Zob. wyrok NSA z dnia 24 lutego 2011 r. (I FSK 111/10), CBOSA.

22 II FSK 128/08, CBOSA

23 Odpowiedź Ministra Finansów na interpelację poselską z dnia 26 czerwca 2012 r. nr 6239.

zwalnia pełnomocnika z obowiązku dołączenia go do akt innej sprawy. W piśmiennictwie wskazuje się przy tym na różne kategorie spraw podatkowych w znaczeniu procesowym,²⁴ w których pełnomocnictwa powinny być każdorazowo złożone, co jest traktowane przez pełnomocników profesjonalnych dysponujących pełnomocnictwem ogólnym jako nadmierny formalizm ze strony organów podatkowych. W mojej ocenie nadmiernym formalizmem byłoby żądanie przez organ odwoławczy pełnomocnictwa w dwuinstancyjnym postępowaniu podatkowym. Natomiast w razie udzielenia pełnomocnictwa w postępowaniu kontrolnym i przeprowadzonej w jego trakcie kontroli podatkowej organ odwoławczy w przypadku wniesienia odwołania przez pełnomocnika nie powinien domniemywać istnienia pełnomocnictwa i przystąpić do prowadzenia postępowania z jego udziałem. Powinien natomiast wezwać osobę wnoszącą odwołanie niebędącą stroną do złożenia oryginału lub odpisu pełnomocnictwa pod rygorem wydania postanowienia w trybie art. 228 § 1 pkt 1 o.p. (niedopuszczalność odwołania).

3. Postanowienie stwierdzające uchybienie terminowi do wniesienia odwołania

Wstępne badanie odwołania dotyczy także terminowego wniesienia tego środka zaskarżenia.

Uchybienie ustawowego terminu powoduje bezskuteczność odwołania, czego następstwem jest ostateczność decyzji.²⁵ Oczywiście stwierdzenie uchybienia terminu do wniesienia odwołania, nawet nieznacznego, nie daje organowi odwoławczemu możliwości wyboru podjęcia innego rozstrzygnięcia niż postanowienie stwierdzające uchybienie w powyższym zakresie. Jest to okoliczność obiektywna, niedająca organowi odwoławczemu możliwości rozpatrzenia odwołania w sposób

24 Przykładowo W. Stachurski wskazuje, że odrębnymi sprawami podatkowymi (w znaczeniu procesowym) są: czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, zwykłe postępowanie podatkowe, tryby nadzwyczajne postępowania podatkowego, egzekucja administracyjna, zob. W. Stachurski, Pełnomocnicy w postępowaniu przed organami podatkowymi – wybrane zagadnienia, [w:] Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji, red. R. Dowgier, Białystok 2009, s. 242.

25 Wyrok WSA z 10 czerwca 2011 r. (I SA/Go 677/11), Lex nr 1149996.

merytoryczny.²⁶ Podejmuje on bowiem rozstrzygnięcie nie w granicach swobodnego uznania, ale w sposób związany przepisem prawa. Rozpatrzenie merytorycznie przez odwołanie wniesione z przekroczeniem terminu, który nie został przywrócony stanowiłoby rażące naruszenie prawa, dając podstawę do stwierdzenia nieważności decyzji. Dlatego też w orzecznictwie podkreśla się, że wydanie postanowienia na podstawie art. 228 § 1 pkt 2 o.p. winno być poprzedzone bezspornymi ustaleniami w zakresie prawidłowości i daty doręczenia stronie kwestionowanego w drodze odwołania rozstrzygnięcia wydanego przez organ I instancji oraz w zakresie daty wniesienia odwołania od tego orzeczenia. Stwierdzenie uchybienia terminu do wniesienia odwołania winno bowiem mieć miejsce dopiero po dokładnym przeanalizowaniu materiału dowodowego w zakresie koniecznym do ustalenia, czy termin ustawy do wniesienia środka odwoławczego został przez stronę zachowany.²⁷

Możliwość złożenia przez stronę wraz z odwołaniem wniosku o przywrócenie terminu do wniesienia odwołania spowodowała pojawienie się w praktyce wątpliwości co do kolejności podjęcia rozstrzygnięć. W uchwale siedmiu sędziów NSA niedopełnienie obowiązku złożenia odwołania wraz z wnioskiem o przywrócenie terminu do jego wniesienia potraktowano jako brak formalny podania. Organ powinien więc wezwać stronę na podstawie art. 169 § 1 o.p. do usunięcia braku w terminie 7 dni z pouczeniem, że niedopełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia.²⁸ Zagadnieniem spornym powodującym rozbieżności w orzecznictwie jest zasadność wydania przez organ odwoławczy postanowienia stwierdzającego uchybienie terminu do wniesienia odwołania po uprzednim, odmownym rozpatrzeniu wniosku o przywrócenie terminu do złożenia odwołania. Zgodnie z pierwszym poglądem, jeżeli strona wraz z wniesieniem odwołania składa wniosek o przywrócenie terminu do wniesienia środka zaskarżenia, a organ w wydanym postanowieniu stwierdza, że nastąpiło uchy-

26 Wyrok NSA z 14 marca 2013 r. (I FSK 782/12), Lex nr 1302739; wyrok NSA z dnia 8 lipca 2010 r. (II FSK 372/09), Lex nr 786866; zob. też H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 4, Warszawa 2013, s. 984.

27 Wyrok NSA z dnia 14 marca 2013 r. (I FSK 727/12), Lex nr 1302737.

28 Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 21 kwietnia 2009 r. (II FPS 9/08), ONSAiWSA 2009, nr 4, poz. 65.

bienie terminu, to wyłączona zostaje możliwość wydania odrębnego postanowienia na podstawie art. 228 § 1 pkt 2 o.p.²⁹ Stanowisko przeciwstawne opiera się na twierdzeniu, że organ odwoławczy w razie nieuwzględnienia wniosku o przywrócenie terminu ma nie tylko uprawnienie, ale wręcz obowiązek wydać postanowienie na podstawie art. 228 § 1 pkt 2 o.p. stwierdzające niedopuszczalność odwołania.³⁰

Należy natomiast zaaprobować pogląd, że w razie wniesienia odwołania po terminie wraz z wnioskiem o jego przywrócenie organ odwoławczy nie może wydać postanowienia stwierdzającego uchybienie do wniesienia odwołania przed rozpatrzeniem wniosku o przywrócenie terminu. Uwzględnienie wniosku o przywrócenie terminu wyłącza bowiem możliwość wydania postanowienia stwierdzającego jego uchybienie.³¹

4. Postanowienie stwierdzające pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia

Organ odwoławczy wydaje postanowienie o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia, jeżeli nie spełnia warunków wynikających z art. 222 o.p. Rozstrzygnięcie to jest efektem stwierdzenia przez ten organ braku wymaganych elementów w trakcie badań formalnoprawnych odwołania prowadzonych w ramach czynności wstępnych. Skuteczne wniesienie przez stronę odwołania w postępowaniu podatkowym wymaga przedstawienia zarzutów przeciw decyzji, określenia istoty i zakresu żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazania dowodów uzasadniających żądanie. Negatywny wynik ustaleń w przypadku nieusunięcia braków odwołania w terminie 7 dni powoduje pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia. Organ odwoławczy nie jest w żadnym razie uprawniony do ponownego rozstrzygnięcia sprawy w wyniku wniesienia przez stronę odwołania, które nie spełniało wymogów określonych w art. 222 o.p., bowiem wydanie decyzji stanowiłoby ra-

29 Wyrok NSA z dnia 15 czerwca 2007 r. (I GSK 1221/06), CBOSA.

30 Wyrok NSA z dnia 1 października 2009 r. (I FSK 854/08); wyrok NSA z dnia 8 lipca 2010 r. (II FSK 372/09); wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2011 r. (I FSK 214/10), LEX nr 951795; wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2012 r. (II FSK 2559/10), CBOSA

31 Wyrok NSA z dnia 29 lutego 2012 r. (II FSK 1663/10), LEX nr 1123045.

żące naruszenie art. 228 § 1 pkt 3 o.p., uzasadniające stwierdzenie nieważności decyzji organu odwoławczego.³²

5. Postanowienie w sprawie odmowy przeprowadzenia rozprawy

Rozstrzygnięcie organu odwoławczego w przedmiocie odmowy przeprowadzenia rozprawy podatkowej jest konsekwencją przyznania mu uprawnienia do oceny wniosku strony postępowania podatkowego pod kątem potrzeby przeprowadzenia tej formy postępowania wyjaśniającego. Możliwości przeprowadzenia rozprawy są jednak ograniczone uzupełniającym charakterem postępowania wyjaśniającego w postępowaniu odwoławczym. Wyraźnie wskazuje na to art. 229 o.p., dając organowi odwoławczemu możliwość przeprowadzenia na żądanie strony lub z urzędu dodatkowego postępowania w celu uzupełnienia dowodów lub materiałów w sprawie (ewentualnie zlecenia przeprowadzenia tego postępowania organowi pierwszej instancji). Oznacza to, że rozprawa mieści się w granicach postępowania uzupełniającego i jest narzędziem (zabiegiem organizacyjnym) umożliwiającym, w ramach uzupełniania dowodów i materiałów zgromadzonych uprzednio w aktach sprawy przez organ I instancji, także wyjaśnienie wątpliwości co do stanu faktycznego z wykorzystaniem określonych środków dowodowych.

Z drugiej strony przeprowadzenie uzupełniającego postępowania dowodowego w formie rozprawy zostało oparte na zasadach oficjalności i skargowości. Organ odwoławczy jest obligowany z urzędu uruchomić działania w formie rozprawy w ściśle określonych przypadkach wymienionych w art. 200a § 1 pkt 1 o.p. o charakterze *numerus clausus*, co oznacza brak możliwości ich rozszerzania i modyfikowania.³³

Należy także podkreślić, że przesłanki obligujące organ administracji do przeprowadzenia rozprawy podatkowej zostały sformułowane w sposób znacznie bardziej ostry i bezwzględny niż w ogólnym po-

32 Wyrok WSA z dnia 19 października 2004 r. (III SA 2389/03), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2005, z. 5, poz. 117.

33 S. Presnarowicz, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. 5, Warszawa 2013, s. 1114.

stępowaniu administracyjnym (art. 89 k.p.a.), nie dając mu w zasadzie możliwości wyboru. Nieprzeprowadzenie rozprawy przez organ odwoławczy, mimo wyraźnego obowiązku, oznacza naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć wpływ na wynik sprawy i może skutkować uchynieniem decyzji. Jak podkreśla się w orzecznictwie sądów administracyjnych, naruszenie art. 200a o.p. nie może być jednak zakwalifikowane jako rażące naruszenie prawa będące podstawą stwierdzenia nieważności decyzji.³⁴

W pozostałych przypadkach niewymienionych wprost w art. 200a §1 pkt 1 o.p. rozprawa może być przeprowadzona wyłącznie na wniosek strony i to na niej spoczywa obowiązek dowodzenia jej zasadności przez wskazanie okoliczności, jakie powinny być na rozprawie wyjaśnione oraz jakie czynności powinny być dokonane na rozprawie. Przeprowadzenie rozprawy w tym przypadku jest zatem ograniczone warunkami materialnymi, jakie ma spełniać wniosek strony bądź reprezentującego ją pełnomocnika oraz oceną wniosku przez organ odwoławczy. Dokonując tej oceny, organ odwoławczy bierze także pod uwagę, czy ustalenie stanu faktycznego przez organ pierwszej instancji było prawidłowe.³⁵ W przypadku stwierdzenia, że prawidłowość ustalenia stanu faktycznego budzi wątpliwości, a strona wskazuje na potrzebę wyjaśnienia okoliczności wątpliwie bądź błędnie ustalonego stanu faktycznego, organ odwoławczy zasadniczo nie może odmówić przeprowadzenia rozprawy, poza jednym wyjątkiem. Chodzi o sytuacje, gdy organ odwoławczy już na tym etapie dostrzeżę, że rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości bądź w znacznej części. Wówczas powinien wydać decyzję kasacyjną na podstawie art. 233 §2 o.p., uchylającą decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, wskazując jednocześnie okoliczności faktyczne, które powinny być zbadane.³⁶ Niewątpliwie pewne trudności może sprawiać ustalenie znaczenia pojęcia nieostrego „w znacznej części”, które powinno być dokonywane z uwzględnieniem okoliczności konkretnie-

34 Wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2011 r. (I FSK 297/10), Lex nr 951805.

35 B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 875.

36 Wyrok NSA z dnia 7 października 2010 r. (I GSK 609/09), Lex nr 744822; wyrok NSA z dnia 5 października 2010 r. (I GSK 52/09), Lex nr 744814.

go przypadku.³⁷ Jednak, jak podkreślono w orzecznictwie, o tym, czy postępowanie prowadzone jest w znacznej części czy też stanowi dopełnienie postępowania przeprowadzonego przez organ pierwszej instancji, nie świadczy ilość dowodów, ale zakres faktów, jakie są przedmiotem dowodzenia.³⁸

W art. 200a §3 o.p. zostały zawarte dwie niezależne przesłanki uzasadniające wydanie przez organ odwoławczy postanowienia o odmowie przeprowadzenia rozprawy. Takie rozstrzygnięcie może zostać wydane, gdy:

- 1) przedmiotem rozprawy mają być okoliczności niemające znaczenia dla sprawy,
- 2) okoliczności te są wystarczająco potwierdzone innym dowodem.

W mojej ocenie organ odwoławczy nie rozstrzyga tu w sposób uznaniowy. Wbrew niektórym poglądom wyrażanym w literaturze³⁹ nie świadczy o uznaniowości użycie przez ustawodawcę zwrotu „organ może odmówić”. Z wniosku *a contrario* wynika, że nie może on odmówić przeprowadzenia rozprawy, jeżeli jej przedmiotem mają być okoliczności mające znaczenie dla sprawy albo okoliczności te są potwierdzone innym dowodem w sposób niewystarczający.

Okoliczności mające znaczenie dla sprawy to niewątpliwie okoliczności istotne, a więc te, które obligują organ do przeprowadzenia rozprawy z urzędu, czyli gdy zdaniem strony zachodzi potrzeba wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy przy udziale świadków lub biegłych albo w drodze oględzin (art. 200a § 1 pkt 1 o.p.). To także wszystkie inne okoliczności, które mogą mieć znaczenie dla sprawy, jak dowód z przesłuchania strony, czy ocena dokumentów źródłowych zgromadzonych w sprawie.⁴⁰

37 Wyrok NSA z dnia 9 października 2008 r. (I FSK 1162/07), Lex nr 969635

38 Wyrok NSA z dnia 12 września 2008 r. (II FSK 885/07), Lex nr 492423

39 S. Presnarowicz, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. 5, Warszawa 2013, s. 1116; *Idem*, Rozprawa w postępowaniu podatkowym, [w:] Ordynacja podatkowa w praktyce, Materiały konferencyjne, Białystok 2007, s. 69.

40 B. Dauter, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczynski, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja..., *op. cit.*, s. 863.

Druga z wyżej wymienionych przesłanek jest często powoływana przez podatkowe organy odwoławcze w wydawanych postanowieniach o odmowie przeprowadzenia rozprawy. W praktyce występują sytuacje, gdy strona, bądź jej pełnomocnik we wniosku o jej przeprowadzenie wskazuje, jakie okoliczności stanu faktycznego sprawy należy wyjaśnić, wnosząc jednocześnie o przesłuchanie nowych świadków bądź kwestionuje opinię biegłego albo wnosi o przeprowadzenie konfrontacji biegłych, którzy jej zdaniem wydali sprzeczne opinie, natomiast organ odwoławczy w wydanym postanowieniu o odmowie stwierdza, że okoliczności te już zostały stwierdzone innym dowodem. W literaturze został wyrażony pogląd, który podzielam, że użyty w art. 200a § 3 o.p. zwrot „okoliczności te są wystarczająco potwierdzone innym dowodem” należy odnosić do sytuacji, gdy żądanie dotyczy okoliczności już stwierdzonej na korzyść strony. Jeżeli dowód dotyczy tezy odmiennej niż udowodniona, powinien zostać przeprowadzony, a jeżeli strona wnosi o uczynienie tego w ramach rozprawy, to taki wniosek powinien zostać uwzględniony.⁴¹

Oczywiście w przypadku, gdy strona zgłasza coraz to nowe wnioski dowodowe i domaga się ich zrealizowania w formie rozprawy w toku podatkowego postępowania odwoławczego bez stosownego uzasadnienia, wyjaśnieniu jakich okoliczności stanu faktycznego sprawy miałyby służyć, wtedy przeprowadzenie rozprawy mija się z celem. Organ odwoławczy powinien jednak przed wydaniem postanowienia w sprawie odmowy przeprowadzenia rozprawy wezwać stronę bądź jej pełnomocnika ustanowionego w sprawie do uzupełnienia braków formalnych podania w trybie art. 169 § 1 o.p. w związku z art. 200a § 2 o.p. pod rygorem pozostawienia podania bez rozpatrzenia.

O ile niewskazanie we wniosku przesłanek z art. 200a § 2 o.p. powszechnie uznawane jest za brak formalny podania, to niektórzy z przedstawicieli doktryny⁴² stoją na stanowisku, że nie jest nim brak uzasadnienia wniosku na okoliczność znaczenia dla sprawy przedmiotu rozprawy. W mojej ocenie pogląd ten nie zasługuje na akceptację.

41 D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania związane z instytucją rozprawy*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 10, s. 30.

42 B. Dauter, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka–Medek, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 863.

Również w orzeczeniu z 10 listopada 2010 r. WSA w Kielcach podkreślił, że brak uzasadnienia wniosku o przeprowadzenie rozprawy stanowi o jego braku formalnym powodującym konieczność zastosowania procedury opisanej w art. 169 § 1 w związku z art. 168 § 1 o.p. Nieuzupełnienie braków wniosku powinno skutkować wydaniem przez organ odwoławczy postanowienia o pozostawieniu tegoż wniosku bez rozpatrzenia, na które przysługuje zażalenie. Natomiast o ile wniosek strony o przeprowadzenie rozprawy spełnia wymogi formalne, powinien być rozpatrzony pozytywnie poprzez wyznaczenie terminu rozprawy i jej przeprowadzenie bądź negatywnie przez wydanie postanowienia odmawiającego jej przeprowadzenia.⁴³

Analiza problematyki wydawania postanowień w przedmiocie odmowy przeprowadzenia rozprawy z uwagi na to, że w ocenie organu odwoławczego okoliczności podnoszone przez stronę są już potwierdzone innym dowodem (bądź dowodami), skłania do postawienia pytania, czy przesłanka ta jest spełniona w przypadku włączenia do postępowania dowodów zgromadzonych w innych postępowaniach. Chodzi przykładowo o dowody z przesłuchania świadków, dowody opinii biegłych przeprowadzone na potrzeby innego postępowania podatkowego, ale także materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo karnego skarbowego. W przypadku tych ostatnich wątpliwości są tym bardziej uzasadnione, że strona postępowania nie ma prawa wglądu do akt tych postępowań i wiedzy co do zakresu włączanych dowodów. Wykorzystanie materiałów z innych postępowań w postępowaniu podatkowym jest dopuszczalne z uwagi na zasadę wyrażoną w art. 181 o.p. Stanowi jednak odejście od zasady bezpośredniości i budzi kontrowersje z tej przyczyny, że ogranicza czynny udział strony w postępowaniu. Samo bowiem zapoznanie strony z dokumentem w trakcie postępowania podatkowego nie zmienia faktu, że nie miała możliwości uczestniczenia w czynnościach dowodowych, w tym zadawania pytań osobie, której zeznania utrwalono w protokole przesłuchania w innym postępowaniu, włączonego następnie do akt sprawy podatkowej.⁴⁴ Odmienne poglądy prezentują sądy administracyjne, twierdząc, że w świe-

43 Wyrok WSA z dnia 10 listopada 2010 r. (I SA/Ke 514/10), Lex nr 748995.

44 P. Pietrasz, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa..., *op. cit.*, s. 1020.

tle art. 180 § 1 i art. 181 o.p. nie istnieje prawny nakaz, aby w toku postępowania podatkowego koniecznym było powtórzenie przesłuchania świadka, który zeznawał w postępowaniu karnym.⁴⁵ W wyroku z dnia 8 stycznia 2013 r. WSA w Gliwicach posunął się w rozumowaniu jeszcze dalej, twierdząc, że art. 180 § 1 o.p. zezwala jako dowód dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Wykorzystanie materiałów dowodowych przeprowadzonych i zgromadzonych w toku innego postępowania (m.in. karnego) co do zasady nie narusza podstawowych zasad prowadzenia postępowania podatkowego, w tym zasady czynnego udziału strony w tym postępowaniu.⁴⁶

W orzecznictwie sądów administracyjnych można również wskazać wyroki odmienne. Przykładowo w wyroku NSA z 21 października 2008 r. w przedmiocie podatku VAT od działalności w zakresie skupu i sprzedaży złomu i metali kolorowych sąd, poddając ocenie odmowę organów podatkowych przesłuchania wskazanej przez stronę osoby w charakterze świadka z jednoczesnym włączeniem do do akt sprawy zeznań tej osoby złożonych w innym postępowaniu, zakwestionował praktykę organów. Stwierdził, że skarżąca w odwołaniu od decyzji organu pierwszej instancji zgłosiła żądanie przesłuchania określonej osoby w niniejszym postępowaniu z jej udziałem, wskazując, że organ podatkowy winien co najmniej przesłuchać tego świadka w tym postępowaniu z umożliwieniem stronie uczestnictwa w tej czynności i zadawania pytań. Zdaniem sądu strona miała w pełni prawo do zgłoszenia takiego żądania, a organ podatkowy nie może odmówić tego rodzaju czynności z tego tylko powodu, że według niego nie wpłynęłoby to na ocenę ustalonego stanu faktycznego w oparciu o inne dowody. Istotne jest również stanowisko zajęte przez skład orzekający, zgodnie z którym do naruszenia przez organ podatkowy art. 190 § 1 i 2 o.p. poprzez skorzystanie z uprawnień przewidzianego w art. 181 o.p. dochodzi wówczas, gdy na podstawie art. 188 o.p. strona domaga się przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadka w jej obecności na tezy odmienne niż wykazane w dokumentach załączonych do tegoż postę-

45 Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2012 r. (I GSK 52/11), CBOSA

46 III SA/GI 35/12, CBOSA (wyrok nieprawomocny)

powania z innego postępowania, a organ podatkowy z naruszeniem art. 188 o.p. odmawia przeprowadzenia tej czynności.

Na kanwie powyższego rozstrzygnięcia można znaleźć implikacje odnoszące się żądania strony przeprowadzenia rozprawy w postępowaniu odwoławczym. Uzasadnienie przez stronę postępowania konieczności przeprowadzenia rozprawy wyjaśnieniem istotnych okoliczności stanu faktycznego z udziałem świadków lub biegłych albo w drodze oględzin, bazując na materiałach włączonych z innego postępowania, nie może być kwestionowane argumentacją, że okoliczności te są wystarczająco potwierdzone innym dowodem. Tym bardziej nie można twierdzić, że okoliczności te nie mają znaczenia dla sprawy. Należy podkreślić, że celem prowadzenia rozprawy w postępowaniu podatkowym było poszerzenie możliwości kontaktów strony postępowania z organem prowadzącym postępowanie oraz pełniejsza realizacja zasady czynnego udziału strony w toku postępowania. Instytucja ta jak żadna inna sprzyja koncentracji uczestników postępowania w określonym miejscu i czasie, stwarzając możliwość przeprowadzenia wielu czynności dowodowych. Zasadne więc jest skorzystanie z instytucji rozprawy, jeżeli strona wskazuje na istotne okoliczności faktyczne do wyjaśnienia w trakcie postępowania odwoławczego bądź istnieje konieczność konfrontacji świadków lub biegłych w celu usunięcia sprzeczności w zeznaniach bądź opiniach. Obligują do tego zasady postępowania podatkowego, w szczególności zasada prawdy obiektywnej. Trzeba jednocześnie wskazać, że strony postępowania mogą mieć poważne trudności ze wskazaniem i sprecyzowaniem takich okoliczności, tym bardziej że co do zasady prowadzenie postępowania podatkowego w oparciu o włączone dowody przeprowadzone w postępowaniu karnym bądź karnym skarbowym nie jest kwestionowane przez sądy administracyjne nawet w przypadku, gdy postępowanie przygotowawcze (*in rem*) zostało umorzono i nie doszło do przedstawienia zarzutów. Uznaje się bowiem, że dowody zostały zebrane w sposób prawidłowy w niezależnym postępowaniu. Wskazuje się także, że odmiennosc ocen tego samego stanu faktycznego, dokonana przez organ podatkowy lub przez sąd w dwóch toczących się niezależnie od siebie sprawach, nie jest nową okolicznością, a tym samym nowym dowodem uzasadniającym uchylenie wcześniej wydanej decyzji w trybie wznowienia postę-

powania. Fakt zatem wydania, postanowienia o umorzeniu postępowania karnego nie przesądza o zaistnieniu nowych, istotnych okoliczności w dniu wydania decyzji ostatecznej, o czym mowa w dyspozycji art. 240 § 1 pkt 5 o.p.

Interesującą kwestią związaną z postanowieniem w przedmiocie odmowy przeprowadzenia rozprawy jest dopuszczalność przeprowadzenia rozprawy na żądanie strony zgłoszone w postępowaniu wznowieniowym. Problematyka ta stała się przedmiotem m.in. rozstrzygnięcia WSA w Lublinie, który w wyroku z dnia 9 listopada 2007 r.⁴⁷ uznał bezzasadność zarzutu strony naruszenia przepisów art. 200a § 1 pkt 2 i § 3 o.p. poprzez odmowę przeprowadzenia rozprawy w postępowaniu wznowieniowym. Dyrektor Izby Skarbowej w wydanym postanowieniu odmówił przeprowadzenia rozprawy, podnosząc, iż okoliczności, na które miałyby być przeprowadzone dowody wnioskowane przez stronę, wystarczająco są już potwierdzone. Skład orzekający, aprobując stanowisko organu odwoławczego, odwołał się natomiast do charakteru i celu postępowania wznowieniowego, które ze swej istoty nie jest postępowaniem merytorycznym i w postępowanie takie nie może się przerodzić, gdyż stanowiłoby to naruszenie zasady dwuinstancyjności postępowania. Z tego punktu widzenia, w ocenie sądu, okoliczności, które stanowić miały przedmiot rozprawy, nie miały również znaczenia dla sprawy prowadzonej w trybie nadzwyczajnych środków odwoławczych, jako że charakter i przebieg rozprawy w postępowaniu odwoławczym nie może być oderwany od istoty postępowania, w trakcie którego rozprawa miałaby być przeprowadzona.

W mojej ocenie rozstrzygnięcie sądu w powyższym zakresie nie zasługuje na aprobatę, gdyż nie znajduje oparcia w przepisach prawa. Nie kwestionując charakteru i celu postępowania wznowieniowego, należy zwrócić uwagę, że wydanie postanowienia o wznowieniu postępowania stanowi podstawę do przeprowadzenia przez organ odwoławczy postępowania nie tylko co do przesłanek wznowienia, ale także co do rozstrzygnięcia istoty sprawy (art 243 § 2 o.p.). Postępowanie to więc ma charakter dwuetapowy, przy czym w pierwszym dochodzi do rozstrzygnięcia kwestii dopuszczalności „uruchomienia” trybu nadzwyczaj-

47 I SA/Lu 614/07, CBOSA

czajnego (art. 243 § 1 o.p.), zaś w drugim etapie organ podatkowy ustala, czy rzeczywiście w sprawie zachodzi którakolwiek ze wskazanych w art. 240 § 1 o.p. podstaw wznowienia postępowania, a w razie pozytywnego wyniku tych czynności przeprowadza postępowanie wyjaśniające w celu rozpoznania i rozstrzygnięcia istoty sprawy podatkowej, będącej przedmiotem decyzji ostatecznej.⁴⁸ Nie wskazuje się w żadnym z przepisów o.p., że postępowanie wyjaśniające w ramach wszczętego postępowania wznowieniowego ma być prowadzone wyłącznie w formie gabinetowej. Przeciwnie, może okazać się, że dla wyjaśnienia istotnych dla sprawy nowych okoliczności faktycznych bądź nowych dowodów, które wyszły na jaw, bardziej sprzyjającą formą byłaby rozprawa. Nie sposób również zgodzić się ze stanowiskiem co do kwestii charakteru postępowania wznowieniowego, skoro organ, wydając decyzję na podstawie art. 245 § 1 pkt 1 o.p., uprawniony jest nie tylko do uchylecia decyzji dotychczasowej, ale także orzekania co do istoty sprawy (w określonym zakresie wynikającym z zaistniałych przesłanek może podjąć decyzję merytoryczną).

Należy zauważyć, że stosownie do art. 200a § 1 o.p. organ odwoławczy przeprowadza rozprawę „w toku postępowania”. Nie oznacza to, że wnioski o jej przeprowadzenie strony składają wyłącznie w trakcie wszczętego postępowania, bowiem w praktyce występują sytuacje, że strona już w odwołaniu wnosi o rozprawę, uzasadniając potrzebę jej przeprowadzenia i zgłaszając wnioski dowodowe. W tej sytuacji organ odwoławczy zobowiązany jest w pierwszym rzędzie zbadać w ramach czynności wstępnych dopuszczalność odwołania w kontekście przesłanek zawartych w art. 228 § 1 o.p. Ich zaistnienie skutkuje wydaniem jednego z trzech omówionych wyżej postanowień, a w konsekwencji powoduje brak możliwości merytorycznego rozpatrzenia odwołania. Organ odwoławczy nie ma więc obowiązku wydania odrębnego postanowienia w przedmiocie odmowy przeprowadzenia rozprawy.

Istnieje przekonanie, że rozprawa w postępowaniu podatkowym jest instytucją niechętnie stosowaną przez organy podatkowe w postępowaniu odwoławczym oraz że podatnicy rzadko wnoszą o jej prowadzenie, nie wykazując nią szczególnego zainteresowania. Wskazuje się

48 Wyrok NSA z dnia 20 października 2010 r. (I FSK 1716/09), Lex nr 744374.

także, że nieprzeprowadzenie rozprawy jest z reguły wykorzystywane przez pełnomocników procesowych stron jako dodatkowy zarzut w skardze do sądu administracyjnego. Zbadaniu częstotliwości przeprowadzania rozpraw, w tym ilości składanych przez strony wniosków o przeprowadzenie rozprawy oraz liczby wydawanych postanowień odmownych, służył realizowany projekt badawczy pt. Stosowanie instytucji rozprawy przez organy administracji publicznej w postępowaniu podatkowym.⁴⁹ Badaniami empirycznymi objęto wszystkie podatkowe organy odwoławcze uprawnione do stosowania rozprawy w latach 2007–2012. Analiza pozyskanego materiału badawczego z Ministerstwa Finansów, 16 izb celnych, 15 izb skarbowych oraz 32 samorządowych kolegiów odwoławczych w części dotyczącej wniosków stron o przeprowadzenie rozprawy podatkowej prowadzi do następujących ustaleń:

√ Ministerstwo Finansów:

- wpłynęły 2 wnioski o przeprowadzenie rozprawy (oba w jednym postępowaniu),
- strona domagała się przeprowadzenia oględzin w obecności pracownika organu II instancji, wnioskodawcy i biegłego, przesłuchania biegłego na okoliczność stwierdzeń w jego opinii oraz umożliwienia zadawania pytań biegłego,
- odmówiono przeprowadzenia rozprawy ponieważ jej przedmiotem miały być okoliczności stwierdzone innym dowodem;

√ Izby Skarbowe:

- łącznie w badanym okresie skierowano 536 wniosków o przeprowadzenie rozprawy,
- strony domagały się najczęściej przesłuchania na rozprawie świadków, biegłych na okoliczność sporządzenia opinii oraz przesłuchania strony. Ponadto wskazywały na konieczność konfrontacji zeznań świadków i strony, przeprowadzenia oceny metodologii przyjętej w wyliczeniach, stworzenia możliwości wypowiedzenia się celem sprecyzowania argumentacji prawnej, wyjaśnienia okoliczności stanu faktycznego sprawy z udziałem

49 Projekt badawczy finansowany przez Narodowe Centrum Nauki na podstawie decyzji nr DEC–2011/01/B/HS5/02599

łem biegłego, przeprowadzenia dowodu z akt zgromadzonych w sprawie, oględzin miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, przeprowadzenia dowodu na okoliczność sposobu i zakresu działania lekarza anestezjologa w prywatnej praktyce, konfrontację stron transakcji,

- w 502 przypadkach odmówiono przeprowadzenia rozprawy, w większości przypadków uzasadniając, że okoliczności zgłaszane do wyjaśnienia zostały już stwierdzone innymi dowodami,
- zdecydowana większość wniosków była kompletna od strony formalnej, w 40 przypadkach skierowano wezwania do uzupełnienia wniosku, ponieważ nie zawierały uzasadnienia przeprowadzenia rozprawy bądź wskazania, jakie czynności powinny być dokonane na rozprawie, a także danych personalnych i adresów osób, które miały być przesłuchane,
- 13 wniosków uznano za bezzasadne;

√ Izby celne:

- łącznie w badanym okresie skierowano 214 wniosków o przeprowadzenie rozprawy,
- strony domagały się przesłuchania świadków na wskazane okoliczności, porównanie sprzecznych opinii biegłych i ich konfrontację, stworzenie możliwości zadawania dodatkowych pytań biegłym, przeprowadzenia oględzin samochodu osobowego, automatu do gier, a nawet przeprowadzenie na rozprawie badań laboratoryjnych,
- w 212 przypadkach odmówiono przeprowadzenia rozprawy z uwagi na to, że okoliczności zgłaszane do wyjaśnienia zostały już stwierdzone innymi dowodami, rzadziej, że okoliczności podnoszone nie mają znaczenia dla sprawy,
- większość wniosków była kompletna od strony formalnej, w 6 przypadkach skierowano wezwania do uzupełnienia z uwagi na brak uzasadnienia wniosku oraz niewskazania, jakie czynności miałyby być dokonane na rozprawie;

√ Samorządowe kolegia odwoławcze:

- w przypadku tej grupy respondentów ustalenie rzeczywistej liczby wniosków o przeprowadzenie rozprawy okazało się trudne z uwagi na brak ewidencji, część badanych stwierdziła, że wnioski wpływały, ale nie potrafiła wskazać ich liczby, potwierdzono złożenie 56 wniosków,
- zdecydowana większość wniosków była kompletna od strony formalnej, tylko w 1 przypadku wezwano do uzupełnienia ze względu na brak wskazania okoliczności, które powinny być wyjaśnione na rozprawie,
- strony domagały się przesłuchania na rozprawie świadków, stron, a nawet w jednym przypadku przesłuchania pracowników organu I instancji, przeprowadzenia dowodu z oględzin nieruchomości, ustalenia znaczenia dokumentów historycznych będących w aktach. Stwierdzono przypadki, że strony w ogóle nie wskazywały, jakie czynności powinny być na rozprawie podjęte, natomiast zasadność jej przeprowadzenia argumentowały chęcią aktywnego uczestnictwa w postępowaniu,
- wydano 55 przypadkach postanowienia o odmowie przeprowadzenia rozprawy, najczęściej argumentując, że okoliczności zgłaszane przez stronę są potwierdzone innym dowodem.

Opierając się na powyższych ustaleniach, można stwierdzić, że liczba wniosków o przeprowadzenie rozprawy w toku postępowania odwoławczego, skierowanych przez strony postępowania i ich pełnomocników, była znikoma w badanym 6-letnim okresie funkcjonowania tej instytucji. Ich znikoma ilość szokuje w zestawieniu z liczbą postępowań odwoławczych przeprowadzonych w tym czasie. Funkcjonują bowiem w Polsce podatkowe organy odwoławcze, które tylko w skali jednego roku prowadzą więcej postępowań odwoławczych niż wynosi ilość udokumentowanych wniosków o przeprowadzenie rozprawy podatkowej w takich postępowaniach złożonych we wszystkich organach odwoławczych w ciągu 6 lat.

Nie do końca uprawnione jest twierdzenie, że instytucja rozprawy jest nieznana – raczej jest ona niestosowana i nie realizuje celów, dla których została wprowadzona. Należy zauważyć w przeważającej większości formalnoprawną kompletność składanych wniosków, co

może świadczyć także o częstszym korzystaniu na etapie postępowania odwoławczego z pomocy profesjonalnego pełnomocnika bądź obsługi prawnej przedsiębiorstw. Nieliczne wnioski, w przypadku których kierowano wezwania do ich uzupełnienia, z reguły nie zawierały uzasadnienia przeprowadzenia rozprawy i koncentrowały się na zgłoszeniu żądań przeprowadzenia określonych czynności dowodowych bądź konfrontacyjnych.

Zastanawia natomiast bardzo wysoki udział procentowy postanowień w sprawie odmowy przeprowadzenia rozprawy do ilości i wniosków o jej przeprowadzenie, w niektórych badanych organach wynoszący 100%. Dotyczy to zwłaszcza tych organów, gdzie na kilkadziesiąt złożonych wniosków w różnych sprawach wydano tyle samo postanowień odmownych. Może to świadczyć o dość instrumentalnym i uznaniowym traktowaniu przesłanek do wydania postanowień o odmowie przeprowadzenia rozprawy. Nie można bowiem zakładać z góry, że instytucja ta jest wykorzystywana przez pełnomocników procesowych do składania coraz to nowych wniosków dowodowych i przewlekania postępowania, choć incydentalnych przypadków nie można tu wykluczyć. Wydaje się raczej, że niechęć przeprowadzania rozprawy w postępowaniu odwoławczym spowodowana jest większym przywiązaniem do prowadzenia postępowania w formie gabinetowej i możliwością uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie w trybie przewidzianym w art. 229 o.p.

6. Podsumowanie

Przedstawione wyżej rozstrzygnięcia, mimo że nie są decyzjami, pełnią istotne funkcje w podatkowym postępowaniu odwoławczym. Rangę omówionych postanowień podwyższa brak możliwości zastosowania zwykłego środka zaskarżenia.

Postanowienia wydane na podstawie art. 228 § 1 pkt 1–3 o.p. z racji ostateczności mogą być zaskarżone bezpośrednio w skardze do sądu administracyjnego. Postanowienie o odmowie przeprowadzenia rozprawy jest wydane w trakcie postępowania odwoławczego i nie przysługuje na nie zażalenie. Oznacza to, że zarzut naruszenia art. 200a § 1 i § 3

o.p. może zostać podniesiony dopiero w skardze do sądu administracyjnego na decyzję organu odwoławczego kończąca postępowanie w sprawie. W praktyce okazuje się, że zarzut ten jest dość często podnoszony w skargach, jednak jeżeli nawet dochodzi do uchylecia decyzji organów odwoławczych, to zupełnie incydentalnie⁵⁰ z powodu naruszenia przepisów postępowania polegającego na odmowie przeprowadzenia rozprawy.

50 Wyrok WSA z dnia 16 listopada 2011 r. (III SA/Po 42/11); wyrok z dnia 18 marca 2010 r. (I SA/OI 869/09).